



FACULTAD DE DERECHO

**LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD
ECONÓMICA Y ASIGNACIÓN EQUITATIVA
DE LOS RECURSOS PÚBLICOS EN EL
SISTEMA FISCAL ESPAÑOL**

Autor: Paula Arnal Oblanca
Grado en Ciencias Políticas y de la Administración Pública, 5º E-5
Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Prof. Dr. Pablo Hernández González-Barreda

Madrid
Junio 2017

ÍNDICE

0. LISTADO DE ABREVIATURAS.....	Pág. 2
1. INTRODUCCIÓN.....	Pág. 3
1.1. Objeto del trabajo.....	Pág. 3
1.2. Antecedentes.....	Pág. 3
2. CONTEXTO.....	Pág. 5
2.1. Principio de capacidad económica.....	Pág. 7
2.2. Principio de asignación equitativa de los recursos públicos.....	Pág. 13
3. ASIGNACIÓN PRESUPUESTARIA Y DISTRIBUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO.....	Pág. 16
4. PRESIÓN FISCAL Y RECAUDACIÓN.....	Pág. 22
4.1. Impuestos directos.....	Pág. 22
4.2. Impuestos indirectos.....	Pág. 25
5. CONSIDERACIONES FINALES.....	Pág. 28
6. BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 30
6.1. Obras doctrinales.....	Pág. 30
6.2. Jurisprudencia.....	Pág. 31
6.3. Legislación.....	Pág. 32

0. ABREVIATURAS

CE: Constitución Española de 1978

GESTHA: Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

INE: Instituto Nacional de Estadística

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 22/2009: Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009)

LGP: Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284 de 27 de noviembre de 2003)

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29/11/2016)

LOEPSF: Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103 de 30 de abril de 2012)

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PIB: Producto Interior Bruto

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objeto del trabajo

El objeto del presente trabajo es la realización de un análisis teórico y práctico de los principios que integran la justicia financiera. La esencia del trabajo estará marcada por un claro enfoque social. Desde una perspectiva teórica e idealista, se expondrán los principios de equidad en los ámbitos del ingreso y del gasto público. Posteriormente, en la vertiente práctica del trabajo se contrapondrán esos principios teóricos, sintetizados en la capacidad económica y la asignación equitativa de los recursos públicos, a la realidad del sistema tributario y presupuestario imperante en el sistema fiscal español. La hipótesis principal de trabajo propone que la retroalimentación perfecta de los principios sociales del gasto y el ingreso público, tal como se entienden en la Constitución Española de 1978, no es más que un ideal inalcanzable.

1.2. Antecedentes

El origen de la justicia social como principio que debe informar la obtención de ingresos y la asignación de recursos públicos se sitúa en la teoría económica de Keynes. Este economista “[...] convirtió el argumento más convincente en contra de la igualdad de ingresos en el argumento económico más importante a favor de dicha igualdad, y transformó un pecado capital en virtud cardinal [...]”¹.

Con la evolución de los tiempos, conforme los poderes públicos se fueron preocupando por satisfacer los denominados derechos de primera generación, surgieron los denominados de segunda generación. Posteriormente, se han ido reconociendo también los derechos englobados en una tercera e incluso cuarta generación. La historia de estos conceptos es la de una constante evolución.

Las reclamaciones ciudadanas comienzan con la exigencia del respeto a los derechos humanos, reconocidos entre otros por el Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1948, así como en relación a la necesidad de reconocimiento de una serie de derechos

¹ Pérez Moreno, S., “La distribución de la renta en el pensamiento de Keynes: contribuciones económicas, opciones éticas y elementos biográficos claves”, *Análisis Económico*, vol. XXI, núm. 48, 2006, pp. 57-77 (disponible en: <http://www.redalyc.org/html/413/41304804/>; última consulta 03/06/2017)

civiles y políticos. Tras la consecución de ese objetivo, las reivindicaciones evolucionan hacia derechos de índole económica, social y cultural. En esta generación se enmarcan los derechos prestacionales, que buscan la satisfacción de necesidades sociales fundamentales, inspirándose en criterios de justicia y solidaridad.

Dentro de este marco histórico, y con atención a las circunstancias y evidencias constatadas en el momento actual, se analizarán los derechos de segunda generación evaluando su concepción original, así como la deriva que éstos han tomado.

2. CONTEXTO

El presente trabajo se sitúa en el contexto de la actividad financiera del Estado, que viene determinada por la obtención de ingresos para su posterior empleo en forma de gasto, con objeto de dar cumplimiento a unos fines determinados². La actividad financiera presenta, así, un carácter instrumental, al proporcionar a los entes públicos las herramientas para que puedan desarrollar su actividad. Como indica COLLADO³,

[...] la actividad financiera puede identificarse, sintéticamente, con los ingresos y gastos públicos teniendo presente que aquélla se caracteriza por la nota de la instrumentalidad por cuanto presta a los órganos de la Administración Pública que tienen actividad final los medios económicos para ejercitarla, y en esta función agota su alcance.

Este carácter instrumental no determina, sin embargo, que se trate de una actividad superflua. Al contrario, constituye una de las más importantes manifestaciones del poder del Estado, con indudables implicaciones en materia de derechos y deberes de los ciudadanos. El poder y la supremacía del Estado corresponden en gran parte a los órganos que controlan la determinación del gasto y la política de cobertura del ingreso. De esta forma, el poder financiero representa uno de los pilares fundamentales sobre los que se asienta el equilibrio político, y su definición constitucional es la que garantiza el sistema democrático en sí mismo⁴.

La Constitución Española de 1978 recoge en su Título Primero los derechos y deberes fundamentales. Dentro de este título, en la Sección Segunda del Capítulo Primero se encuentran consagrados, concretamente en el artículo 31, los principios de capacidad económica y asignación equitativa de los recursos públicos. Por lo que se refiere al principio de capacidad económica, el citado artículo establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en una serie de principios que se analizarán más adelante. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos, por su parte, determina que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y

² Collado Yurrita, M. A., “Concepto y contenido del Derecho Financiero. El Derecho Tributario”, en Collado Yurrita, M. A. y Luchena Mozo, G. M. (dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Atelier, Barcelona, 2013, pp. 27-34

³ *Ibid.*, p. 28

⁴ Rodríguez Bereijo, A., “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 36, 1992, pp. 9-69

economía”. Como puede apreciarse, los principios que rigen las políticas de ingreso y gasto público representan las dos caras de una misma moneda, tallada bajo el respeto a una serie de principios que tratan de promover la justicia social y la equidad.

Se ha indicado en párrafos anteriores que el control de la actividad financiera representa una de las más importantes manifestaciones del poder estatal. Por ello, resulta crucial su sometimiento a una serie de garantías que aseguren el respeto a los principios democráticos, así como un sistema financiero público justo y equitativo. Con este objetivo, los principios tributarios y presupuestarios se encuentran recogidos en la Constitución Española de 1978, nuestra norma suprema. Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO⁵,

[...] la regulación por el Texto constitucional de la atribución de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública.

La regulación constitucional de esta materia es tal que algunos autores, entre ellos ESCRIBANO⁶, la consideran una rama específica del Derecho, bautizada como *Derecho Financiero Constitucional*. Igualmente, otros autores, principalmente en la doctrina alemana⁷, han acuñado términos como el de *Constitución Económica* o *Constitución Financiera* para hacer referencia al conjunto de las normas más fundamentales que regulan esta actividad. Puede comprobarse, en consecuencia, que las vertientes del ingreso y el gasto público entroncan con derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, por lo que resulta obligado el respeto de un conjunto de principios inspirados en la democracia propia de nuestro tiempo.

España, al igual que los Estados miembros de la Unión Europea, se proclama como un Estado Social y Democrático de Derecho. Así lo establece el artículo 1 CE, al tiempo que propugna como valores superiores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. El carácter social del Estado se menciona incluso con carácter previo al carácter democrático, lo cual no es baladí y tiene importantes

⁵ *Ibid.*, p. 11

⁶ Escribano López, F., “Políticas de ingreso y gasto público frente a la crisis económica”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n. 14, 2010, pp. 87-108

⁷ Rodríguez Bereijo, A., *op. cit.*, p. 13

implicaciones, especialmente en materia financiera. Precisamente, este carácter social determina que el Estado debe tender a la reducción de las desigualdades sociales, a través de distintas iniciativas, así como a la redistribución de la riqueza. Exige, por un lado, una Hacienda Pública que promueva la justicia material y redistributiva y, por otro, la planificación económica y la intervención de los poderes públicos en el mercado⁸.

En este contexto se enmarcan los principios de capacidad económica y asignación equitativa de los recursos públicos, que nacen precisamente del concepto de Estado Social y Democrático de Derecho surgido desde mediados del siglo XX. El problema que actualmente se plantea es el del potencial agotamiento de este Estado prestacional, duramente golpeado por las crisis financieras, especialmente la crisis mundial en la que nos hemos visto envueltos desde el año 2007, y cuya recuperación resulta en la actualidad más que dudosa. A continuación, se abordarán los pormenores de esta disyuntiva en conexión con los principios de justicia financiera recogidos en el artículo 31 CE, tomando en consideración multitud de aspectos con incidencia en este ámbito.

2.1. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica se encuentra recogido en el artículo 31.1 CE, que establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Con él se consagran los principios de justicia tributaria, delimitando la labor del legislador en el establecimiento de los tributos, y situando la solidaridad como una de las directrices de las obligaciones tributarias⁹. Con carácter previo al análisis de este principio tal y como se consagra en la CE, procede realizar una aproximación al concepto de capacidad económica. La STC 27/1981¹⁰ entiende que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. La capacidad económica se identifica, así, con el concepto de riqueza, que puede ser tanto real como

⁸ Navarro Faure, A., “El gobierno económico de la Unión Europea y los principios de justicia del gasto público en una hacienda plural”, *Crónica Presupuestaria*, n. 1, 2013, pp. 121-146 (disponible en <http://hdl.handle.net/10045/38409>; última consulta 13/05/2017)

⁹ Falcón y Tella, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Madrid, 2012

¹⁰ STC (Pleno) núm. 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981/27). Fundamento jurídico 4.

potencial. No obstante, como precisa la STC 295/2006¹¹, “[...] el principio constitucional de capacidad económica [...] quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia [...]”.

El objeto del tributo se encuentra vinculado a las distintas manifestaciones de riqueza que exterioriza el contribuyente. Existen una serie de índices que aportan indicios de capacidad económica, pueden ser directos e indirectos. Siguiendo a FALCÓN Y TELLA¹², son índices directos de capacidad económica la renta y el patrimonio. No obstante, tanto la renta como el patrimonio han de superar determinados umbrales para que el legislador los considere manifestación de capacidad económica. Este concepto topa con el principio del mínimo exento, por el cual se entiende, con suma lógica, que los ciudadanos necesitan unos mínimos recursos económicos que les garanticen una existencia digna. Así, el legislador fija unas cuantías mínimas, en atención a la cobertura de las necesidades básicas y circunstancias personales o familiares del contribuyente, y únicamente podrá gravarse la renta que supere aquella cuantía. En el supuesto del mínimo personal de una persona o pareja sin hijos y declaración individual, de acuerdo con GESTHA¹³, existe carga tributaria a partir de sueldos brutos superiores a 11.121,20 euros anuales.

Distinto de lo anterior es la obligación de presentar declaración, en la que influyen múltiples factores. De conformidad con el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF¹⁴, se encuentran exentos de declarar los contribuyentes que obtengan rentas inferiores 22.000 euros anuales, siempre que la renta proceda de un único pagador. En caso de más de un pagador, la renta exenta de declaración se reduce a 12.000 euros anuales, salvo que la suma de lo percibido por el segundo y sucesivos pagadores no supere en su conjunto la cantidad de 5.000 euros. La rebaja del límite respecto del cual nace la obligación de presentar declaración en el supuesto de más de un pagador no implica, sin embargo, que la renta de estos contribuyentes se encuentre sometida a un mayor gravamen. Entre otras razones, se debe a la inferior retención a cuenta del IRPF a

¹¹ STC (Pleno) núm. 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006/295). Fundamento jurídico 5.

¹² Falcón y Tella, R., *op. cit.*, p. 74

¹³ Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA), *Cuadros de Impacto de la Rebaja Fiscal del IRPF de 2015* (disponible en <http://www.nuevatribuna.es/media/nuevatribuna/files/2014/02/26/26-2-14anexocuatrosimpactorebajairpf2015.pdf>; última consulta 10/05/2017)

¹⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29/11/2016)

la que se encuentran sometidos con carácter general los contratos eventuales, frente a una considerablemente mayor retención aplicable a los contratos por tiempo indefinido. Puede no ser el caso, aunque se presenta con frecuencia. Igualmente, encuentra su motivación en la prevención y detección del fraude.

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español¹⁵, argumentó en su Informe de 2014 que el importe de la renta del trabajo exenta de la obligación de declarar debería rebajarse considerablemente. Tampoco implica esta recomendación el sometimiento del contribuyente a una mayor carga impositiva. Los mínimos exentos se siguen manteniendo en las cuantías fijadas. Los expertos consideran que esta medida ayudaría a prevenir el fraude, al tiempo que se lograría

[...] un control más efectivo sobre la renta, y un mejor conocimiento de las circunstancias de los potenciales contribuyentes, sin demasiadas molestias para ellos y sin un coste excesivo para la Administración [...] dado el sistema actual de preparación y gestión altamente informatizada de las declaraciones [...].

Por lo que se refiere a los ingresos distintos de los del trabajo, la Comisión recoge en su informe que deberían eliminarse prácticamente por completo los límites que eximen de la obligación de declarar¹⁶. En ambos casos, con independencia de que el resultado de la declaración resulte negativo. Uno de los principales objetivos de la medida es la lucha contra el fraude. Asimismo, permitiría la ampliación de la base de datos de la Hacienda Pública, facilitando y extendiendo su labor.

El principio del mínimo exento no rige exclusivamente respecto de la renta, también se contempla este mínimo en relación al patrimonio. No todo el patrimonio representa riqueza, al contrario, el contribuyente precisa de patrimonio mínimo necesario que le permita una vida digna. En contraste con lo que ocurre con la renta, las Comunidades Autónomas gozan de un mayor ámbito competencial en sede del Impuesto sobre el Patrimonio. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas¹⁷ establece en su artículo 47.1 que éstas podrán asumir la competencia

¹⁵ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Febrero de 2014, Madrid, constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 (disponible en <http://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>; última consulta 08/05/2017)

¹⁶ *Ibid.*, p. 367

¹⁷ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009)

normativa sobre el mínimo exento. En este sentido, cada Comunidad Autónoma puede establecer el importe del mínimo exento aplicable. Con carácter general, la cuantía suele ser la misma en la mayoría de Autonomías. Para el año 2016, se ha fijado en 700.000 euros, salvo en Aragón, Comunidad Valenciana, Cataluña y Extremadura, que contemplan una cuantía inferior¹⁸. El importe mínimo exento se fija, respectivamente, en 400.000, 600.000 y 500.000 euros en las dos últimas, aunque con excepciones más amplias que elevan el importe exento en el caso de Extremadura¹⁹.

Vistos los índices directos de capacidad económica, nos centramos a continuación en los índices indirectos. La presente aproximación se realiza a título ilustrativo, ya que se abordarán con mayor profundidad en los epígrafes dedicados a la imposición directa e indirecta. Pues bien, siguiendo a FALCÓN y TELLA²⁰, “son índices indirectos de capacidad aquellas situaciones que no suponen por sí mismas riqueza, pero que son indicios de la misma [...]”. Es el caso del consumo, que abarca múltiples modalidades y manifestaciones. Los índices indirectos presuponen la existencia de capacidad económica, que puede no ser real ni potencial, al contrario de lo que ocurre con los índices directos. No se contempla, dada la mecánica impositiva en este tipo de gravámenes, ningún tipo de mínimo exento. En ciertos impuestos se introducen otros criterios que tratan de introducir una mayor justicia. En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo, se establecen tipos reducidos, que minoran la carga impositiva en los productos considerados de primera necesidad. Esta minoración no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, por lo que representa una igualdad formal y no material.

El sistema tributario debe inspirarse, como prescribe el artículo 31.1 CE, en los principios de generalidad, igualdad y progresividad, no teniendo el ningún caso alcance confiscatorio. El principio de generalidad prohíbe los privilegios y beneficios fiscales arbitrarios. Todos contribuirán de acuerdo con su capacidad económica, por lo que las excepciones a la tributación que no se fundamenten en la ausencia de esta capacidad únicamente podrán establecerse en la medida que persigan otra finalidad

¹⁸ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Reducción por mínimo exento* (disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Patrimonio/INFORMACION/Ayuda/Informacion_general_sobre_el_impuesto/Reduccion_por_minimo_exento.shtml; última consulta 13/05/2017)

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Falcón y Tella, R., *op. cit.*, p. 75

constitucionalmente protegida²¹. Sería el caso de los beneficios parafiscales, como el perseguido por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, que persigue la protección de la salud individual y colectiva. Se considera que el coste más elevado de este tipo de producto actuará como medida disuasoria de su consumo. También se aprecia una doble moral o una cierta incongruencia en este impuesto, ya que por un lado trata de preservar la salud y, por otro, la recaudación que aporta al fisco sirve para afrontar parte de los gastos públicos.

Por lo que se refiere al principio de igualdad, en línea con la igualdad material a la que se hacía referencia en párrafos anteriores, la STC 295/2006²² señala que este principio

[...] impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

La igualdad o equidad debe entenderse tanto en sentido horizontal como vertical. De esta forma, en sentido horizontal, propugna que deben contribuir por igual los que se encuentran en idénticas circunstancias de capacidad económica. En sentido vertical, la igualdad exige un trato distinto a quienes manifiestan distinta capacidad económica²³. En aras de una justicia material, se introducen ciertas correcciones para equiparar a los contribuyentes según sus circunstancias. Véase el caso de los mínimos familiares. Una persona sin cargas familiares no precisa de los mismos recursos que una persona con ascendientes y descendientes a cargo.

El principio de progresividad quiebra en cierto modo la igualdad material. No sería así de emplear un tipo de gravamen proporcional, como ocurre con carácter general en el

²¹ *Ibid.*, p. 80

²² STC (Pleno) núm. 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006/295). Fundamento jurídico 5.

²³ Falcón y Tella, R., *op. cit.*, p. 81

Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional²⁴ reconoce que

No cabe descuidar que la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia [...].

Esta alteración del principio de igualdad por la progresividad se justifica, de este modo, en la corrección de ciertas desigualdades, que en ocasiones el sistema tributario no puede solucionar por sí solo.

Por último, el artículo 31.1 CE prohíbe que el sistema tributario tenga en ningún caso alcance confiscatorio. Siguiendo la doctrina contenida en la STC 150/1990²⁵, la interdicción de la confiscatoriedad puede entenderse como una exigencia lógica del principio de capacidad económica. Igualmente, puede interpretarse como un límite al principio de progresividad del sistema tributario, o bien como una reiteración del principio de justicia tributaria. Dejando a un lado las interpretaciones, la jurisprudencia constitucional señala que

[...] la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible [...] es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución.

Ahora bien, la citada interdicción de la confiscatoriedad se establece respecto de cada tributo, así como en relación al sistema tributario en su conjunto. Por ello, hay que tener en cuenta no solo cada tributo aisladamente considerado, sino el resultado de los demás que concurran sobre el mismo objeto²⁶.

²⁴ STC (Pleno) núm. 19/2012, de 15 febrero (RTC 2012\19). Fundamento jurídico 4.

²⁵ Sentencia núm. 150/1990, de 4 octubre (RTC 1990/150). Fundamento Jurídico 6.

²⁶ Falcón y Tella, R., *op. cit.*, p. 87

2.2. Principio de asignación equitativa de los recursos públicos

El artículo 31.2 CE consagra el principio de asignación equitativa de los recursos públicos, al establecer que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos [...]”. A través del gasto público, los poderes del Estado se encargan de cubrir un conjunto de necesidades o prestaciones de carácter básico para la ciudadanía. El empleo de fondos públicos se justifica, así, en la existencia de carencias de determinados bienes y servicios que son fundamentales para la colectividad²⁷. No obstante, la determinación de las necesidades públicas a satisfacer se encuentra impregnada de un marcado carácter político.

Las distintas ideologías y concepciones del Estado presentes en los partidos políticos implican que cada uno considere prioritaria la cobertura de necesidades colectivas distintas. La elección, sin embargo, no es arbitraria, dado que nuestro Texto Constitucional contempla una serie de derechos fundamentales de prestación. Se reconoce el derecho a la protección de la salud, el derecho a una vivienda digna y adecuada, un sistema público de pensiones, etc. Los derechos reconocidos en el Capítulo III del Título I CE constituyen los principios rectores de la política social y económica. Como se puede imaginar, su dotación de contenido requiere, en mayor o menor medida, una dotación presupuestaria. El Estado Social tiene como una de sus misiones fundamentales la cobertura de las necesidades básicas de los ciudadanos, garantizándoles una serie de derechos de prestación constitucional²⁸. A este respecto, RODRÍGUEZ BEREIJO²⁹ plantea el interrogante de si “[...] los derechos fundamentales deben reconocerse *sólo* en la medida de la capacidad de prestación [...] o, por el contrario, si el Estado debe ser prestacional *en la medida en que se reconocen* los derechos fundamentales”.

Los recursos públicos son limitados, y los derechos básicos de prestación entrañan siempre un coste. Al hilo de esta afirmación, nuestro Tribunal Constitucional³⁰ ha

²⁷ Martínez Giner, L. A., “El Derecho de los gastos públicos”, en Martínez Giner, L. A. (coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 2ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 163-185

²⁸ Rodríguez Bereijo, A., “Gasto Público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria”, en IGAE, XVIII *Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público*, Madrid, 17 y 18 de febrero de 2014, pp. 121-140 (disponible en <http://www.pap.minhfp.gob.es/sitios/140aniversario/Documents/LIBROJORNADAS140aniversarioIGA E%20FINALcopia.pdf>; última consulta 16/05/2017)

²⁹ *Ibid.*, p. 124

³⁰ STC (Pleno) núm. 65/1987, de 21 de mayo (RTC 1987/65). Fundamento jurídico 17.

indicado, a propósito de las prestaciones de la seguridad social, que a pesar de ser decisivo el remedio de situaciones de necesidad, “[...] habrán de ser determinadas y apreciadas, sin duda, teniendo en cuenta el contexto general en que se produzcan, y en conexión con las circunstancias económicas, las disponibilidades del momento y las necesidades de los diversos grupos sociales”. Este criterio se aplica para valorar los derechos prestacionales en su conjunto. Se debe a que ningún derecho es absoluto, y en todo caso la asignación presupuestaria dependerá de la disponibilidad financiera pública, teniendo en cuenta a los colectivos sociales más necesitados de protección.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria³¹ señala en su artículo 70.1 que “los centros gestores del gasto responsables de los distintos programas presupuestarios establecerán, a través de la elaboración de los programas plurianuales [...], un sistema de objetivos a cumplir en su respectiva área de actuación, adecuado a la naturaleza y características de ésta”. En este sentido, cada centro gestor del gasto fijará los objetivos de su área de actuación en atención a las necesidades públicas que considere necesario satisfacer dentro de su ámbito³². La fijación de los referidos objetivos ha de tener siempre presente el principio de asignación equitativa de los recursos públicos. En el epígrafe anterior se pudo comprobar que el principio de capacidad económica introducía el principio de justicia material en el ámbito tributario. Pues bien, la asignación equitativa de los recursos públicos introduce ese mismo principio en el ámbito presupuestario.

RODRÍGUEZ BEREIJO³³ argumenta que los principios de justicia tributaria deberían proyectarse en el gasto público, “siempre que se pretenda conseguir que la redistribución de la renta en la vertiente del gasto público [...] sea consistente con los criterios que se utilizan en la vertiente positiva o tributaria”. Junto a otros autores, como cita GINER³⁴, considera que el Derecho financiero es en esencia un derecho redistributivo, y junto con el principio de asignación equitativa de los recursos públicos consagra “la concepción funcional y redistributiva” de esta rama del Derecho. En contraste con lo anterior, en la determinación del gasto público influyen innumerables factores, lo cual hace que el ciclo del ingreso y del gasto público no se complementen como sería deseado.

³¹ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284 de 27 de noviembre de 2003)

³² Martínez Giner, L. A., *op. cit.*, p. 166

³³ *Idid.*, p. 167

³⁴ *Idid.*, p. 167

El gasto público debe asignarse con arreglo a criterios de equidad, teniendo también presente que el principio de justicia financiera no es absoluto. Nos ilustra en este sentido la STC 45/2007³⁵, que señala lo siguiente:

Cierto es que el establecimiento de este principio debe conectarse con la consideración de la justicia y de la igualdad como valores superiores del ordenamiento fundado por la Constitución. Pero no es menos cierto que como hemos declarado en repetidas ocasiones al aquilatar la caracterización como justo del sistema impositivo [...] se trata de un principio cuyo grado de realización no puede valorarse prescindiendo de una consideración global del gasto público en su conjunto.

En esta línea se sitúa MARTÍNEZ GINER³⁶, que, contrastando con la opinión de los autores citados *supra*, argumenta que el Derecho presupuestario desarrolla una la función redistributiva, pero no constituye ésta su esencia, sino una función entre otras muchas que también debe cumplir.

El análisis del principio de asignación equitativa de los recursos públicos no puede finalizarse sin hacer mención a los criterios de eficiencia y economía. El artículo 31.2 CE establece que la programación y ejecución del gasto público responderán a los mencionados criterios. Se profundizará en este punto en el siguiente epígrafe, por lo que aquí se realizará una mera aproximación. Los citados criterios imponen “[...] la utilización de técnicas de gestión que aseguren la máxima racionalidad y rentabilidad en el empleo de los recursos públicos”³⁷. La eficiencia y la economía tratan de lograr la consecución de los objetivos previstos con el menor coste posible. De esta manera, ambos criterios conforman el principio de racionalidad en la programación y ejecución del gasto público³⁸. Constituyen principios de carácter económico y financiero, puestos a disposición del principio de asignación equitativa de los recursos públicos.³⁹

³⁵ STC (Pleno) núm. 45/2007, de 1 marzo (RTC 2007\45). Fundamento jurídico 3.

³⁶ Martínez Giner, L. A., *op. cit.*, p. 169

³⁷ Collado Yurrita, M. A., *op. cit.*, p. 33

³⁸ Sánchez Galiana, J. A., “Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria”, *Crónica Presupuestaria*, n. 3, 2015, pp. 157-190 (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cronica_presupuestaria/03_06SANCHEZ.pdf; última consulta 24/05/2017)

³⁹ *Ibid.*, p. 162

3. ASIGNACIÓN PRESUPUESTARIA Y DISTRIBUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

Al abordar la distribución del gasto público, resulta obligado hacer referencia a los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, en conexión con el criterio de justicia que debe presidir la asignación del gasto. En línea con la STC 45/2007⁴⁰, el gasto público ha de considerarse en su conjunto, modulando la aplicación de ciertos principios rectores en determinadas circunstancias. La interpretación de la justicia y la igualdad que introduce el Tribunal Constitucional, posibilita el encaje de las medidas que en materia de estabilidad presupuestaria se han implementado, especialmente desde comienzos de la crisis financiera. El principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera condiciona fuertemente el ámbito del gasto público. Esto provoca una colisión entre la justicia y la estabilidad, lo cual limita especialmente el ámbito de la primera, y en cierta medida tiene preeminencia sobre ella. La preocupación por la estabilidad presupuestaria se remonta, para el caso español, a la incorporación de nuestro país a la Unión Europea. La STC 215/2014⁴¹ reconoce que, desde la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, la estabilidad presupuestaria se ha empleado como instrumento imprescindible para lograr la consolidación fiscal de los Estados Miembros. El Tratado de la Unión Europea de 1992 ya obligaba a los Estados a evitar déficits públicos excesivos.

Al hilo de esta tendencia fiscal, se han sucedido una serie de normas que llegan hasta la actualidad. En 1977 tuvo lugar uno de los primeros hitos en el camino de la consolidación del principio de estabilidad presupuestaria. Se aprobó el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, para lo cual se adoptaron un conjunto de normas conocidas como el *Six Pack*. En el año 2001, se aprobó en España la Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁴², vigente hasta el año 2008. Posteriormente, en el año 2012, veinticinco de los veintisiete Estados Miembros firmaron el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza, conocido como *Pacto Fiscal*. Finalmente, en 2013 se aprobaron dos nuevas normas, conocidas como *Two Pack*, cuyo objetivo es el de reforzar el denominado *aspecto preventivo* de la estabilidad presupuestaria⁴³. Los límites de déficit y endeudamiento previstos en el citado Tratado de Estabilidad, junto con la grave situación de crisis

⁴⁰ STC (Pleno) núm. 45/2007, de 1 marzo (RTC 2007/45). Fundamento jurídico 3.

⁴¹ STC (Pleno) núm. 215/2014, de 18 de diciembre (RTC 2014/215). Fundamento jurídico 2.

⁴² Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (BOE núm. 298 de 13 de diciembre de 2001; vigente hasta 1 de enero de 2008)

⁴³ *Ibid.*

financiera en que España se ha visto sumida, han conducido al endurecimiento de las exigencias de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad.

Estas exigencias se plasmaron en la reforma del artículo 135 de la Constitución Española, que ha tenido su posterior reflejo en la Ley General Presupuestaria y en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera⁴⁴. Esta exigencia europea se concreta en la prohibición al Estado y Comunidades Autónomas de incurrir en un déficit estructural superior al permitido por la Unión Europea, a cuyo efecto se establece la reserva de Ley Orgánica para la determinación del máximo permitido a las distintas Administraciones Territoriales. De acuerdo con el artículo 3 de la LOEPSF, la estabilidad presupuestaria exigida se concreta en una situación de equilibrio o superávit estructural para las Administraciones Públicas, y en la posición de equilibrio financiero para los entes de derecho público dependientes de estas Administraciones. De esta forma,

[...] la aplicación del mandato de estabilidad presupuestaria afecta a la elaboración y ejecución de los presupuestos, se hará en función de la regla de gasto [variación del gasto computable en función de la tasa de crecimiento del producto interior bruto] y sin incurrir, salvo en situaciones excepcionales, en situaciones de déficit estructural mayores de las permitidas por la normativa europea, ni superar el volumen de deuda previsto en la normativa europea⁴⁵.

Dentro de las citadas situaciones excepcionales, se encuentra el supuesto previsto en el artículo 135.4 CE. Prevé este artículo que:

Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado [...].

De esta forma, la posibilidad de superación de los límites en el caso de recesión económica trata de encajar con las circunstancias que esta situación económica y social entraña. Así, se permite flexibilizar la restricción en casos de situación financiera grave del Estado, para que la estabilidad presupuestaria se imponga con menor dureza. Se permite, con ello, que los poderes públicos dispongan de cierto margen, permitiendo la atención limitada de algunas necesidades elementales, presentes en colectivos sociales

⁴⁴ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103 de 30 de abril de 2012)

⁴⁵ STC (Pleno) núm. 215/2014, de 18 de diciembre (RTC 2014/215). Fundamento jurídico 3.

vulnerables. Como apunta NIETO⁴⁶, las restricciones a las que se ha hecho referencia generaron una importante falta de liquidez en las Comunidades Autónomas. Por ello, se creó el Fondo de Liquidez Autonómica, que trata de paliar los efectos y las consecuencias de esta situación financiera.

Sin embargo, la realidad es que los principios de estabilidad y sostenibilidad han desvirtuado en parte el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos. La prioridad absoluta de pago de la deuda pública y los intereses que ésta genera ha situado al principio de justicia presupuestaria en un segundo plano, con una clara preeminencia de la estabilidad. El respeto a la regla de gasto, por otra parte, prohíbe que el nivel de gasto se incremente más de lo que lo haga el Producto Interior Bruto⁴⁷, sin tomar en consideración prácticamente ningún criterio de carácter social. Estas medidas han limitado fuertemente la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Se ha reducido intensamente la posibilidad del recurso al crédito. Las distintas autonomías tienen limitada su capacidad de configuración del gasto público⁴⁸, debiendo sujetarse a los umbrales de déficit y deuda pública previstos en el artículo 135 CE y 13 LOEPSF.

Por otra parte, no cabe duda de que la introducción de criterios de estabilidad y sostenibilidad resultaba necesaria. Y, a pesar de ello, la Unión Europea ha permitido la flexibilización de los objetivos, rebajando así las exigencias de austeridad a la sociedad. la deuda pública española ha alcanzado en el primer trimestre de 2017 el 99,4% del PIB. Lo que es lo mismo, se sitúa en 1.129.378 millones⁴⁹. En cuanto al déficit público, el año 2015 cerró en un 4,33% del PIB, un 4,56% si contamos con las ayudas a la banca⁵⁰. Por primera vez se ha cumplido con el objetivo de consolidación fiscal pactado. No obstante, estas cifras siguen siendo alarmantes, lo que justifica el mantenimiento y progresión de las medidas de control del gasto y la deuda.

⁴⁶ Nieto Montero, J. J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito*, vol. 22, 2013, pp. 370-398 (disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1221/1555>; última consulta 24/05/2017)

⁴⁷ Nieto Montero, J. J., *op. cit.*, p. 394

⁴⁸ *Ibid.*, p. 391

⁴⁹ “Deuda Pública de España, primer trimestre de 2017”, *Expansión*, 2017 (disponible en <http://www.datosmacro.com/deuda/espana>; última consulta 01/06/2017)

⁵⁰ E., P., “El déficit público en España queda en el 4,33% en 2016 y cumple con holgura el objetivo de Bruselas”, *Expansión*, 2016 (disponible en <http://www.expansion.com/economia/2017/03/30/58dcd8d822601de24f8b4584.html>; última consulta 01/06/2017)

Dejando a un lado la estabilidad, se aborda a continuación la distribución del gasto público. Podemos hacernos una idea a través del destino de lo recaudado por el impuesto con el que más se recauda, que no es otro que el IRPF. En el Modelo 100 de la declaración por este impuesto la Agencia Tributaria ha comenzado a incluir, en cumplimiento de la Ley de Transparencia⁵¹, un documento de información al contribuyente del destino de este impuesto. Los ingresos tributarios aplicados a las distintas políticas de gasto se distribuyen entre la Administración General del Estado y las Administraciones Autonómicas. A continuación, se detalla la ejecución de las políticas de gasto por cada 100 euros de ingresos por cuota del IRPF.

La principal política de gasto es la que se emplea para sufragar las pensiones y otras prestaciones sociales. Esta política representa nada menos que el 40% de lo recaudado por el IRPF. Constituye, con diferencia, la principal fuente de gasto público y se ha incrementado progresivamente dadas las circunstancias demográficas y de crisis económica. Por lo que se refiere a las pensiones por jubilación, es bien sabido que tanto en España como en los países de nuestro entorno estamos asistiendo al fenómeno de una población cada vez más envejecida. La consecuencia directa de esta tendencia demográfica se refleja en que el gasto en pensiones de jubilación, cada año se incrementa la cuantía del conjunto de estas prestaciones. Encuentra sus razones en el incremento de la calidad y la esperanza de vida, lo cual, unido a una tasa de natalidad de 9,015 nacimientos por cada 1000 habitantes en el año 2015 según el Instituto Nacional de Estadística⁵², hace que el sistema sea cada vez más insostenible.

Por detrás del gasto público en prestaciones sociales, se sitúa el gasto sanitario. El porcentaje de ingresos por IRPF que esta política de gasto consume es de un 14%, 26 puntos inferior al que requieren las prestaciones sociales. La siguiente asignación presupuestaria con cargo a ingresos del IRPF es la representada por los asuntos económicos, infraestructuras, agricultura, energía, etc., con un 10%. Seguidamente, el gasto en educación representa el 9% de lo recaudado por el impuesto. Un punto por debajo, en el 8%, se encuentran los servicios públicos generales, que comprendan las instituciones, organizaciones internacionales, ayuda al desarrollo, etc. El 7% del gasto lo reclaman los intereses debidos y las ayudas a instituciones financieras. A continuación,

⁵¹ Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013)

⁵² “Indicadores de natalidad”, Instituto Nacional de Estadística (disponible en <http://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=1433>; última consulta 01/06/2017)

el orden público y la seguridad consumieron un 5% de lo recaudado con el IRPF. Las políticas de cultura y deporte, entre otras, representan un 3% del gasto. Les sigue la política de gasto en defensa, con un 2% del gasto. Por último, lo destinado a vivienda y servicios comunitarios se queda en el 1% de los ingresos del IRPF.

Si calculamos el porcentaje de lo recaudado que se destina a servicios públicos básicos, comprobamos que representan el 70% del total de los ingresos por el Impuesto sobre la Renta. No puede discutirse que esta cifra se corresponde con la propia de un Estado prestacional, que destina la mayor parte de sus recursos a la cobertura de necesidades básicas. Sin embargo, los criterios de eficiencia y economía no siempre se aplican correctamente, lo que da lugar a deficiencias y un incorrecto empleo de los recursos públicos. El gasto en prestaciones sociales es tremendamente alto, por lo que esta política de gasto precisa de una profunda redefinición. Deberían introducirse mecanismos que favorecieran e incentivaran el ahorro privado, lo que permitiría un aligeramiento del gasto en pensiones por jubilación. Se incorporarían distintos umbrales, persiguiendo siempre la cobertura de las necesidades básicas de los pensionistas, que en atención a sus circunstancias podrán obtenerlo por la vía pública, por la privada, o por una conjunción de ambas.

Mención especial merecen también las prestaciones por desempleo y equivalentes, cuyos perceptores se han multiplicado a lo largo de estos años de crisis económica. El derecho a la prestación por desempleo se encuentra vinculado a unos determinados periodos de cotización y, cumplidos estos, la persona recibe un subsidio sin realizar ninguna contraprestación. Si se creara un fondo público de empleo, podría sustituirse esta prestación por desempleo por un salario, nunca inferior al Salario Mínimo Interprofesional, lo cual permitiría que el perceptor resultara productivo para el Estado. Esta medida no solo aminoraría la partida por desempleo, sino que también contribuiría a la reducción del fraude, a través de la ocupación de la persona en una determinada actividad, sin tiempo libre para emplearse en la economía sumergida. Los desempleados, convertidos en empleados públicos, podrían ocuparse en actividades de interés general, como la reparación de carreteras o la limpieza de bosques para evitar incendios.

La eficiencia y racionalización del gasto en prestaciones sociales permitiría su redistribución a otras políticas de gasto que reclaman una mayor inversión. Esta es, sin duda, la educación. Si esta política dispone de los recursos necesarios y se ejecuta adecuadamente, será una inversión a largo plazo para el Estado. La población de un país

conforma su capital humano, por lo que con una formación de calidad aumentaría la competitividad del sistema en su conjunto. Otro problema del actual sistema educativo es la diferencia en la calidad formativa de unas y otras Comunidades Autónomas, como han puesto de relieve los informes PISA⁵³. Por ello, parte del gasto en educación debería también destinarse indudablemente a la armonización de los distintos sistemas educativos de las autonomías.

Se planteaba en epígrafes anteriores en interrogante de si los derechos fundamentales se reconocen en la medida en que puedan prestarse, o si el Estado debe ser necesariamente prestacional en atención al reconocimiento de los derechos fundamentales. En mi opinión, el Estado es prestacional, dado que destina gran parte de los ingresos públicos a la cobertura de necesidades sociales básicas, que integran principios rectores de la política social y económica. Sin embargo, estos derechos prestacionales carecen de contenido en la medida en que no se les asigne dotación presupuestaria. Así, se da cumplimiento a los principios que reconocen el derecho a un sistema público de pensiones, a una sanidad y educación públicas, etc. Por el contrario, se consagran los derechos a un medio ambiente adecuado, o a una vivienda digna, pero la asignación presupuestaria que estas políticas reciben las convierten en derechos desprovistos de virtualidad. Tras este análisis, la respuesta al interrogante parece decantarse por la primera afirmación. Con un matiz, los derechos fundamentales se reconocen, pero únicamente en la medida en que puedan prestarse tienen repercusión práctica para el ciudadano.

⁵³ OCDE, “PISA 2015 resultados clave” (disponible en <https://www.oecd.org/pisa/pisa-2015-results-in-focus-ESP.pdf>; última consulta 01/06/2017)

4. PRESIÓN FISCAL Y RECAUDACIÓN

4.1. Impuestos directos

Los impuestos directos son aquellos cuyo objeto imponible se construye en atención a índices directos de capacidad económica. Éstos son la renta y el patrimonio. Como se ha visto en epígrafes anteriores, la imposición directa es la que permite en mayor medida la aplicación de los principios de justicia tributaria. Se trata de impuestos que tienen en cuenta las circunstancias particulares del contribuyente, y gravan su riqueza en atención a la capacidad económica que manifiesta. El principal representante de los impuestos directos es el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas. También existe un Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. El Impuesto sobre Sociedades es otro impuesto directo de gran importancia. Igualmente, encontramos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio.

La figura impositiva que mayor recaudación registra para las arcas públicas es el IRPF. De acuerdo con el Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015⁵⁴, los ingresos totales por IRPF en este ejercicio de 72.346 millones. El resultado de la recaudación supone una bajada del 0,4% respecto del ejercicio anterior. La renta de las personas físicas se encuentra sometida a una creciente presión fiscal. En los ejercicios 2012 y 2013, en plena virulencia de los efectos de la recesión económica, se estableció un gravamen complementario que oscilaba entre el 0,75% y el 7% de las rentas integradas en la base liquidable general, y entre el 2% y el 6% en las rentas que componen la base liquidable del ahorro⁵⁵. En relación a este aumento en la presión fiscal sobre la renta, CALVO VERGEZ⁵⁶ apunta que

[...] la reciente subida del IRPF aprobada a finales de diciembre de 2011 coloca a Cataluña, Asturias, Extremadura y Andalucía inmediatamente por debajo de Suecia en cuanto a la fiscalidad de la renta más elevada de la Unión Europea, a pesar de las diferencias de nivel de vida.

⁵⁴ Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, 2016 (disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/IART15.pdf; última consulta 04/06/2017)

⁵⁵ Nieto Montero, J. J., *op. cit.*, p. 361

⁵⁶ *Ibid.*, p. 361

El principio del mínimo exento, unido a la deslocalización y planificación fiscal de las rentas altas, han supuesto que las rentas de las clases medias estén sometidas a una presión fiscal asfixiante. Efectos contrarios a la justicia tributaria se derivan de ciertas normas, que no tienen cabida en el concepto de equidad. Me refiero, por ejemplo, a la norma que permitía que deportistas de élite pudieran tributar por el IRNR durante seis años a un tipo del 24%, siempre que no hubieran residido en España en los diez años anteriores⁵⁷. Este privilegio fiscal choca frontalmente contra el principio de justicia, al igual que lo hace contra el principio de capacidad económica. Los ingresos de los deportistas de élite superan a la media en millones, y en contra de toda lógica, se les premia con beneficios fiscales. Los ingresos por el IRNR fueron el 2015 de 1.639 millones, con un aumento del 15,5% respecto de lo recaudado en el ejercicio anterior⁵⁸.

Teniendo en cuenta el conjunto de tributos que recaen sobre las personas físicas, y considerando la presión fiscal que cada uno supone, surge la duda de si se estará vulnerando la interdicción de la confiscatoriedad. En este sentido, la STC 150/1990⁵⁹ señala que

[...] se produciría un efecto confiscatorio si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 CE

Artículo que contempla el derecho a la propiedad privada. La determinación del alcance confiscatorio no se encuentra plasmada en cifras, por lo que está sujeta a interpretación. La STC que acaba de citarse, argumenta que sería confiscatorio el resultado de un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del cien por cien de la renta. Como explica FALCÓN y TELLA⁶⁰, para alcanzar el referido tipo medio, el tipo marginal debería ser superior al 100%, lo que sería confiscatorio y anticonstitucional. Recordando lo indicado en epígrafes anteriores, la confiscatoriedad se prohíbe tanto respecto de cada tributo en particular, como en relación al sistema tributario conjuntamente considerado.

Contrasta con la presión fiscal de las rentas aquella a la que se encuentra sometido el patrimonio, que la hace casi inexistente. Estas diferencias de presión fiscal son

⁵⁷ Escribano López, F., *op. cit.*, p. 105

⁵⁸ “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *op. cit.*, p. 45

⁵⁹ Sentencia núm. 150/1990, de 4 octubre (RTC 1990/150). Fundamento Jurídico 7.

⁶⁰ Falcón y Tella, *op. cit.*, p. 84

difícilmente justificables⁶¹. Además, argumenta ESCRIBANO⁶² que la supresión del gravamen que preveía la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio resta progresividad al sistema. En sus palabras, “[...] proporciona opacidad para un sector bien significativo de los llamados al sostenimiento de los gastos públicos, en evidente deterioro de los principios de generalidad e igualdad; y, desde luego, del de progresividad”. Esta supresión beneficia a los patrimonios con mayor capacidad contributiva, cuando debería ocurrir completamente lo contrario.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo general del 25%, de conformidad con la Ley reguladora del impuesto⁶³. Este tipo de gravamen es de carácter proporcional, lo cual permite respetar en mayor medida el principio de capacidad económica. Los ingresos del Impuesto sobre Sociedades fueron en 2015 de 20.649 millones de euros⁶⁴, cantidad que resulta casi tres veces inferior a lo recaudado por IRPF. Algunos autores consideran que el Impuesto sobre Sociedades podría suponer una doble imposición sobre la capacidad económica del contribuyente persona física, al gravar primero a la persona jurídica, y posteriormente someter los dividendos a tributación por IRPF. Otros, en cambio, consideran que se trata de patrimonios completamente independientes, con capacidad económica distinta. Con independencia de la interpretación, el Tribunal Constitucional⁶⁵ ha señalado en numerosas ocasiones que,

Aun cuando [...] existe un supuesto de doble imposición tributaria, ello no determinaría per se la inconstitucionalidad de la norma, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible.

En cuanto a la recaudación obtenida por otros impuestos directos, cabe destacar lo recaudado con los impuestos medioambientales. Los ingresos por estos impuestos ascendieron a 1.864 millones en el ejercicio 2015⁶⁶. Las cantidades recaudadas por los

⁶¹ Nieto Montero, J. J., *op. cit.*, p. 382

⁶² Escribano López, F., *op. cit.*, p. 103

⁶³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288 de 28 de noviembre de 2014)

⁶⁴ “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *op. cit.*, p. 36

⁶⁵ Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero (RTC 2008/71). Fundamento jurídico 5.

⁶⁶ “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *op. cit.*, p. 94

demás impuestos no aparecen desglosadas en el Informe de Recaudación, dada su baja cuantía individual. En total, englobando entre otros el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los ingresos recaudados con estos impuestos han sido de 255.947 millones de euros.

4.2. Impuestos indirectos

Los impuestos indirectos utilizan índices de capacidad económica que permiten su presuposición, lo cual no implica que la riqueza exista realmente. En este tipo de imposición se considera suficiente que “[...] en la normalidad de los casos el presupuesto gravado sea demostrativo de capacidad de pago, aunque excepcionalmente no lo sea”⁶⁷. El consumo es el principal indicio de capacidad en el que se basan estos impuestos. En consecuencia, la valoración de la capacidad económica en el establecimiento de los impuestos indirectos es muy limitada, y en ocasiones ficticia. Ello implica que los principios de justicia tributaria se encuentren profundamente matizados y limitados.

La recaudación por IVA en 2015 fue de 60.305 millones, con un incremento del 7,4% en relación al ejercicio anterior⁶⁸. La presión fiscal a la que se encuentra sometido el consumo gravado por este impuesto se ha incrementado considerablemente con las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio⁶⁹. Esta norma ha elevado los tipos de gravamen del IVA, a través de la exclusión de ciertos bienes del tipo reducido, para su incorporación al tipo general⁷⁰. Resulta aún más injusto si cabe teniendo en cuenta que los bienes y servicios incluidos en los tipos reducidos cubren necesidades básicas, razón por la cual se les aplica un tipo menos gravoso. Además, la reforma también ha elevado el tipo general del 18% al 21%, y el reducido del 8% al 10%, a la vez que también ha elevado los tipos del régimen especial de recargo de equivalencia y de las compensaciones del régimen especial de la agricultura⁷¹.

Dentro de los impuestos indirectos se encuentran también los denominados impuestos especiales. Persiguen finalidades de carácter extra fiscal, que exceden el ámbito de los

⁶⁷ Falcón y Tella, *op. cit.*, p. 75

⁶⁸ “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *op. cit.*, p. 47

⁶⁹ Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE núm. 168, de 14 de julio de 2012)

⁷⁰ Nieto Montero, J. J., *op. cit.*, p. 379

⁷¹ Nieto Montero, J. J., *op. cit.*, p. 380

objetivos puramente fiscales. Se fundamentan en la conocida tesis de la doble competencia, que propugna que además de obtener los ingresos para sufragar los gastos públicos, el sistema tributario es adecuado para atender otras finalidades de ordenación del tributo⁷², que a menudo se fundan en la protección de derechos constitucionalmente protegidos. El Tribunal Constitucional⁷³ considera perfectamente legítima la persecución de fines extra fiscales, y señala que no solo la Administración Central goza de esa potestad, sino que también pueden perseguir estos fines las Comunidades Autónomas. Declara así que “[...] la función extrafiscal de los tributos también tiene acomodo constitucional en el ámbito del poder tributario autonómico [...]”.

Existen multitud de impuestos especiales, y cada uno persigue una finalidad distinta. El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas tiene como función parafiscal el consumo responsable de este tipo de productos, así como la salud de los ciudadanos. los ingresos totales por este impuesto especial en 2015 fueron de 774 millones, un 1,7% por encima de la recaudación registrada el año anterior⁷⁴. También tiene como función extra fiscal la protección de la salud individual y colectiva el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. La recaudación por este impuesto es muy significativa, alcanzando los 6.580 millones en el año 2015, aunque ha sufrido un descenso del 1,2% respecto de la recaudación registrada en el ejercicio 2014⁷⁵. A este respecto, se plantea el interrogante de si los poderes públicos valoran como positiva la reducción de la recaudación por este impuesto, que implica la correlativa bajada en el consumo de este producto nocivo, o si este decremento se considera negativo, en atención a la menor disponibilidad presupuestaria que la merma conlleva.

En multitud de ocasiones los impuestos especiales pretenden proyectar un carácter disuasorio, pero que la disuasión funcione compromete la capacidad del gasto público. Otro de los impuestos que conforman esta categoría es el Impuesto Especial Sobre Hidrocarburos, cuyos ingresos totales en 2015 ascendieron a 9.783 millones, con un incremento del 0,6% respecto de la recaudación de 2014⁷⁶. Existe también un Impuesto Especial sobre la Cerveza, con el que se recaudaron 297 millones en 2015 y se registró un incremento del 1,3% en relación al año anterior⁷⁷. Por último, destaca el Impuesto

⁷² Falcón y Tella, R., *op. cit.*, p. 87

⁷³ STC núm. 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000/289). Fundamento jurídico 7.

⁷⁴ “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *op. cit.*, p. 55

⁷⁵ *Ibid.*, p. 60

⁷⁶ *Ibid.*, p. 57

⁷⁷ *Ibid.*, p. 56

sobre la Electricidad, cuya recaudación ha supuesto 1.385 millones en 2015, incrementando en un 0,2% la recaudación respecto del año anterior⁷⁸. Como se ha podido apreciar, nuestro sistema fiscal cuenta con multitud de impuestos especiales, que periguen objetivos extramuros del propio sistema.

Los impuestos indirectos no se agotan en los anteriormente mencionados. Existe una amplia lista de figuras tributarias de este tipo. Así, encontramos también el Impuesto sobre el Tráfico Exterior, cuya recaudación en 2015 fue de 1.757 millones con un altísimo incremento del 15,1% respecto del ejercicio anterior. Se explica, como señala el Informe de 2015, “por la evolución de los ingresos [...] de las importaciones de bienes no energéticos de países fuera de la UE [...]”⁷⁹. No resulta necesaria la enumeración de más impuestos indirectos, ya que con lo expuesto podemos hacernos una idea de sus distintas mecánicas, lo que con ellos se recauda y los fines que persiguen. Por tanto, para finalizar me refiero a un último impuesto, el que recae sobre Primas de Seguros. Con él se recaudó en 2015 la cifra de 1.355 millones, con un incremento del 2,9 respecto del año anterior⁸⁰.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 61

⁷⁹ *Ibid.*, p. 66

⁸⁰ *Ibid.*, p. 67

5. CONSIDERACIONES FINALES

PRIMERA. Los principios de justicia financiera proyectan un sistema perfecto en el que los ingresos y los gastos se retroalimentan, con respeto a los ideales del Estado social. La realidad, sin embargo, es que existen disfunciones que impiden el encaje de las vertientes del ingreso y el gasto en un puzle perfecto. Las carencias e imposibilidades materiales de prestación son consustanciales al sistema, en mayor o menor medida, dada la evolución de la sociedad que se registra hasta la fecha.

SEGUNDA. El principio de justicia tributaria, basado en la capacidad económica real o potencial del contribuyente, tiene su aplicación limitada al ámbito de la imposición directa. No puede, en consecuencia, predicarse la equidad respecto del sistema tributario en su conjunto.

TERCERA. Dentro del propio ámbito de los impuestos directos el principio de capacidad económica no se aplica por igual. El Impuesto sobre la Renta cuenta con una escala de gravamen progresiva, por lo que introduce correcciones para que contribuyan más los que más ganan. En cambio, el tipo general del Impuesto sobre Sociedades es proporcional, lo cual respeta más estrictamente el principio de capacidad económica. En conclusión, el principio de capacidad económica no es absoluto, y se ve limitado por factores que abarcan y exceden el ámbito fiscal.

CUARTA. Las rentas procedentes del trabajo por cuenta propia o ajena son la manifestación de riqueza que más presión fiscal acumula. A pesar de que constituyen una de las principales fuentes de ingresos, no se explica conforme a la lógica de la justicia tributaria los beneficios de los que disfrutan otro tipo de rendimientos, como los del capital mobiliario.

QUINTA. Se asiste a la paradoja de que, a pesar de la dificultad y esfuerzo que implica la obtención de rentas del trabajo, la presión fiscal a la que éstas se encuentran sometida es muy superior a aquella de las rentas procedentes del capital. Todos conocemos la famosa expresión *vivir de las rentas*. Pues bien, quien se levanta todos los días a trabajar paga muchos más impuestos que el que vive de esto último, que en general puede hacerlo desde la comodidad del sofá, sin sujeción a horarios ni presiones, y de lo que en multitud de ocasiones puede que incluso se encargue una tercera persona.

SEXTA. Como se ha podido comprobar, el mayor porcentaje del gasto público se destina a satisfacer las necesidades públicas básicas. No obstante, la distribución del gasto entre las distintas políticas que integran los derechos de prestación no es la más adecuada. La actual situación aconseja la redefinición de la política de gasto en prestaciones sociales, buscando fórmulas para su contención. En sentido inverso, la política de gasto en educación debe ampliarse tras una profunda remodelación del sistema.

SÉPTIMA. Los principios de la justicia fiscal se plasman con mayor rigor en el ámbito presupuestario que en el ámbito tributario. Lo que es lo mismo, el gasto público se distribuye más equitativamente que la obligación de contribuir al sostenimiento de este gasto. Ni la vertiente del ingreso ni la vertiente del gasto aplican el principio de equidad con carácter absoluto, pero la primera lo respeta en mayor medida que la segunda.

OCTAVA. La recaudación tributaria se encuentra prácticamente al mismo nivel en cuanto a impuestos directos e indirectos. Como resulta de la suma de los ingresos obtenidos por cada modalidad de impuestos, la recaudación por impuestos indirectos es ligeramente inferior a la que los impuestos directos representan. No obstante, la realidad no debería ser así. Un impuesto es más justo cuanto más se fija en la capacidad económica real del contribuyente, lo que permite la introducción del principio de capacidad económica. El análisis aporta como resultado que el nivel de justicia tributaria en el ámbito de los impuestos se encuentra profundamente relativizado.

NOVENA. La investigación desarrollada en el presente trabajo permite confirmar sin reservas la principal hipótesis de trabajo. En consecuencia, se puede afirmar que la retroalimentación perfecta de los principios sociales del gasto y el ingreso público, tal como los concibe nuestro Texto Constitucional, constituye un ideal inalcanzable. Estos principios tienen una virtualidad limitada, al entrar en juego otra multitud de principios de distinta índole, junto con una serie de circunstancias de tiempo y de lugar que los matizan e incluso vacían de contenido en ocasiones.

DÉCIMA. En cierto modo, podría decirse que asistimos al agotamiento del Estado Social tal y como se concibe en la Constitución Española, al igual que en los países de nuestro entorno. No quiere esta afirmación indicar que las necesidades sociales vayan a dejar de cubrirse, pero sí que el modelo de Estado Social en su conjunto debería revisarse y adaptarse a la evolución de las circunstancias históricas, económicas y sociales del momento presente.

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1. Obras doctrinales

- Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Reducción por mínimo exento* (disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Patrimonio/_INFORMACION/Ayuda/Informacion_general_sobre_el_impuesto/Reduccion_por_minimo_exento.shtml; última consulta 13/05/2017)
- “Deuda Pública de España, primer trimestre de 2017”, *Expansión*, 2017 (disponible en <http://www.datosmacro.com/deuda/espana>; última consulta 01/06/2017)
- “Indicadores de natalidad”, Instituto Nacional de Estadística (disponible en <http://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=1433>; última consulta 01/06/2017)
- Collado Yurrita, M. A., “Concepto y contenido del Derecho Financiero. El Derecho Tributario”, en Collado Yurrita, M. A. y Luchena Mozo, G. M. (dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Atelier, Barcelona, 2013, pp. 27-34
- E., P., “El déficit público en España queda en el 4,33% en 2016 y cumple con holgura el objetivo de Bruselas”, *Expansión*, 2016 (disponible en <http://www.expansion.com/economia/2017/03/30/58dcd8d822601de24f8b4584.html>; última consulta 01/06/2017)
- Escribano López, F., “Políticas de ingreso y gasto público frente a la crisis económica”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n. 14, 2010, pp. 87-108
- Falcón y Tella, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Madrid, 2012
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Febrero de 2014, Madrid, constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 (disponible en <http://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>; última consulta 08/05/2017)

- Martínez Giner, L. A., “El Derecho de los gastos públicos”, en Martínez Giner, L. A. (coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 2ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 163-185
- Navarro Faure, A., “El gobierno económico de la Unión Europea y los principios de justicia del gasto público en una hacienda plural”, *Crónica Presupuestaria*, n. 1, 2013, pp. 121-146 (disponible en <http://hdl.handle.net/10045/38409>; última consulta 13/05/2017)
- Nieto Montero, J. J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito*, vol. 22, 2013, pp. 370-398 (disponible en <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1221/1555>; última consulta 24/05/2017)
- OCDE, “PISA 2015 resultados clave” (disponible en <https://www.oecd.org/pisa/pisa-2015-results-in-focus-ESP.pdf>; última consulta 01/06/2017)
- Pérez Moreno, S., “La distribución de la renta en el pensamiento de Keynes: contribuciones económicas, opciones éticas y elementos biográficos claves”, *Análisis Económico*, vol. XXI, núm. 48, 2006, pp. 57-77 (disponible en: <http://www.redalyc.org/html/413/41304804/>; última consulta 03/06/2017)
- Rodríguez Bereijo, A., “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 36, 1992, pp. 9-69
- Rodríguez Bereijo, A., “Gasto Público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria”, en IGAE, *XVIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público*, Madrid, 17 y 18 de febrero de 2014, pp. 121-140 (disponible en <http://www.pap.minhafp.gob.es/sitios/140aniversario/Documents/LIBROJORNADAS140aniversarioIGAE%20FINALcopia.pdf>; última consulta 16/05/2017)
- Sánchez Galiana, J. A., “Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria”, *Crónica Presupuestaria*, n. 3, 2015, pp. 157-190 (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cronica_presupuestaria/03_06SANCHEZ.pdf; última consulta 24/05/2017)

- Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, “Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015”, *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, 2016 (disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/IART15.pdf; última consulta 04/06/2017)
- Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA), *Cuadros de Impacto de la Rebaja Fiscal del IRPF de 2015* (disponible en <http://www.nuevatribuna.es/media/nuevatribuna/files/2014/02/26/26-2-14anexocuatrosimpactorebajairpf2015.pdf>; última consulta 10/05/2017)

6.2. Jurisprudencia

- STC (Pleno) núm. 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981/27). Fundamento jurídico 4.
- STC (Pleno) núm. 65/1987, de 21 de mayo (RTC 1987/65). Fundamento jurídico 17.
- Sentencia núm. 150/1990, de 4 octubre (RTC 1990/150). Fundamento Jurídico 6.
- STC (Pleno) núm. 295/2006, de 11 de octubre (RTC 2006/295). Fundamento jurídico 5.
- STC (Pleno) núm. 45/2007, de 1 marzo (RTC 2007\45). Fundamento jurídico 3.
- Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero (RTC 2008/71). Fundamento jurídico 5.
- STC (Pleno) núm. 19/2012, de 15 febrero (RTC 2012\19). Fundamento jurídico 4.
- STC (Pleno) núm. 215/2014, de 18 de diciembre (RTC 2014/215). Fundamento jurídico 2.

6.3. Legislación

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288 de 28 de noviembre de 2014)
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013)
- Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE núm. 168, de 14 de julio de 2012)
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103 de 30 de abril de 2012)
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009)
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29/11/2016)
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284 de 27 de noviembre de 2003)
- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (BOE núm. 298 de 13 de diciembre de 2001; vigente hasta 1 de enero de 2008)
- Constitución Española de 1978 (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978)